プロジェクト　IFRS S2 号に相当する基準の開発

項目　気候基準案第 51 項に関する検討

Ⅰ．本資料の目的

1. 当委員会は、2024 年 3 月 29 日に、次の公開草案（以下あわせて「本公開草案」という。）を公表した。

   (1) サステナビリティ開示ユニバーサル基準公開草案「サステナビリティ開示基準の適用（案）」

   (2) サステナビリティ開示テーマ別基準公開草案第 1 号「一般開示基準（案）」

   (3) サステナビリティ開示テーマ別基準公開草案第 2 号「気候関連開示基準（案）」（以下「気候基準案」という。）

2. 本公開草案のコメント期間は 2024 年 7 月 31 日までであり、本公開草案に対して 100 通を超えるコメントが寄せられた。

3. 本資料は、本公開草案に寄せられたコメントのうち、気候基準案第 51 項に関する検討を行うことを目的としている。

4. なお、「地球温暖化対策の推進に関する法律」に基づく「温室効果ガス排出量の算定・報告・公表制度」（以下「温対法」という。）の対象企業が、当該制度により測定した温室効果ガス排出量を報告することを選択した場合の取扱いについては、審議事項 A2-3「気候基準案第 53 項及び第 54 項に関する検討」において別途詳細に検討を行うため、本資料では扱っていない。

Ⅱ．事務局による提案の要約

5. 本論点に関する事務局の提案を要約すると、次のとおりである（後述の第 21 項参照）。

   (1) 温室効果ガス排出の測定に関して、次の定めを置く。

      ① 温室効果ガス排出は、原則として「温室効果ガスプロトコルの企業算定及び報告基準（2004 年）」（以下「GHG プロトコル（2004 年）」という。）に従って測定しなければならない。**（本公開草案から変更なし）**

② ただし、法域の当局又は企業が上場する取引所が、温室効果ガス排出を測定するにあたり GHG プロトコル（2004 年）とは異なる方法を用いることを要求している場合、当該方法を用いることができる。**（本公開草案から変更なし）**

Ⅲ．これまでの議論

（１）問題の所在

（ISSB 基準における定め）

6. IFRS サステナビリティ開示基準（以下「ISSB 基準」という。）では、GHG プロトコル（2004 年）に従い温室効果ガス排出を測定することを要求している（IFRS S2 号「気候関連開示」（以下「IFRS S2 号」という。）第 29 項(a)(ⅱ)及び B23 項）。

7. ただし、法域の当局又は企業が上場する取引所が、温室効果ガス排出を測定するうえで GHG プロトコル（2004 年）とは異なる方法を用いることを要求している場合、当該異なる方法を用いることができるとしている（IFRS S2 号第 29 項(a)(ⅱ)ただし書き、B24 項及び B25 項）。

8. 前項の定めを設けた理由として、オーストラリア、中国、フランス、日本、韓国及び台湾といった法域では、法域の当局又は企業が上場する取引所が、温室効果ガス排出を測定するうえで、GHG プロトコル（2004 年）とは異なる方法を用いることを要求しており、そのような場合にも、GHG プロトコル（2004 年）に従って温室効果ガス排出を測定することを求めることとすれば、追加のコストが生じる可能性があるためとされている（IFRS S2 号 BC88 項）。

9. ここで、当委員会が公表するサステナビリティ開示基準（以下「SSBJ 基準」という。）において、ISSB 基準と同様の定めを取り入れるかどうかが論点となった。

（本公開草案における提案）

10. 本公開草案では、GHG プロトコル（2004 年）に従って温室効果ガス排出を測定しなければならないと提案している（気候基準案第 51 項本文）。これは、GHG プロトコル（2004 年）が、国際的に最も一般的に用いられているガイダンスであるとされており（IFRS S2 号 BC88 項）、また、用いることができる測定方法の範囲を狭めることにより、開示の比較可能性を高めることになると考えられたためである（気候基準案 BC109 項）。

11. また、ISSB 基準において、温室効果ガス排出の測定にあたり GHG プロトコル（2004 年）以外の方法を用いることが要求されている場合、同じような計算を二度行うことで追加

のコストがかかることが考えられたために含められた要求事項について、SSBJ 基準にも同様の定めを含めることが考えられたことから、法域の当局又は企業が上場する取引所が、温室効果ガス排出を測定するうえで GHG プロトコル（2004 年）とは異なる方法を用いることを要求している場合、当該方法を用いることができると提案している（気候基準案第 51 項ただし書き）。

12. なお、GHG プロトコルについては、ISSB 基準において 2004 年に公表された「A Corporate Accounting and Reporting Standard (Revised Edition)」を指すものとされており、この文書を公表する WRI/WBCSD が公表する他のガイダンスは含まれないとされている（IFRS S2 号 BC86 項及び BC90 項）。現在、GHG プロトコル（2004 年）は改訂作業が行われているが、仮に改訂された場合、ISSB 基準上、自動的に更新されるものではなく、IFRS 財団のデュー・プロセスに従うこととされている（IFRS S2 号 BC90 項）。SSBJ 基準においても、「GHG プロトコル」という場合にはこの文書のみを指し、また、この文書が改訂された場合、適正手続に従って SSBJ 基準を改正することになる。

Ⅳ. 寄せられたコメントの分析

13. 本論点に対し、次のように、本公開草案における提案に反対するコメントが寄せられた（括弧内はコメント提出者の属性、以下同じ。）。

<u>GHG プロトコル（2004 年）のみを用いることを求めるべきとのコメント</u>

(1) GHG プロトコル（2004 年）に従い測定する企業と、GHG プロトコル（2004 年）とは異なる方法により測定することを選択した企業との間の比較が困難となる可能性がある（利用者及び作成者）。

(2) 報告企業の中で、GHG プロトコル（2004 年）に従い測定する企業と、GHG プロトコル（2004 年）とは異なる方法により測定することを選択した企業が含まれる場合、スコープ 1 からスコープ 3 の中で測定方法が異なる可能性や、親会社と子会社の測定方法が異なる可能性があり、報告企業の中で開示が複雑になることや、当該企業の期間比較が困難となる可能性が考えられる（利用者、作成者、その他の利害関係者[1]（法人））。

[1] 利用者、作成者又は保証業務実施者のいずれにも該当しないコメント提出者を「その他の利害関係者」としている。

(3) 金融機関は、ファイナンスド・エミッションの開示の作成にあたり、GHG プロトコル（2004 年）に従って測定された他社の排出量の開示から、自社の開示を作成している場合が多く、開示値の収集に影響を与える可能性がある（作成者）。

Ⅴ．事務局による分析

（１）気候基準案第 51 項本文について

14. 本論点に対して、GHG プロトコル（2004 年）を用いることに反対するコメントは寄せられなかった。

15. 本資料第 10 項に記述したとおり、国際的な整合性を踏まえ、温室効果ガス排出は GHG プロトコル(2004 年)に従って測定しなければならないとすることが考えられるがどうか。

ディスカッション・ポイント
気候基準案第 51 項本文に関する事務局の分析（本資料第 14 項及び第 15 項参照）について、ご質問やご意見があればいただきたい。

（２）気候基準案第 51 項ただし書きについて

16. 本論点に対して寄せられたコメント（本資料第 13 項参照）は、開示が複雑化又は多様化することで、比較可能性が損なわれることや、開示作成実務にかかる負荷が増えることに懸念を示すコメントと考えられる。

17. しかし、ISSB 基準と同様の取扱い（IFRS S2 号第 29 項(a)(ⅱ)）を SSBJ 基準に含めないこととすれば、法域において GHG プロトコル（2004 年）以外の方法を用いることが要求されている場合、追加のコストがかかることが考えられる。

18. また、気候基準案第 52 項では、GHG プロトコル（2004 年）とは異なる方法により測定することを選択し、かつ、GHG プロトコル（2004 年）とは異なる方法により測定した温室効果ガス排出量に重要性がある場合、GHG プロトコル（2004 年）により測定した温室効果ガス排出量と GHG プロトコル（2004 年）とは異なる方法により測定した温室効果ガス排出量に分解して開示することを求めており、比較可能性に対応していると考えられる。ここで、GHG プロトコル（2004 年）とは異なる方法を用いることは任意であり、選択しないこともできる。

19. さらに、現在、GHG プロトコル（2004 年）の改訂作業が進められており[2]、改訂版が公表された後、ISSB において ISSB 基準の改訂が行われることになると考えられ、その場合には、当委員会としても対応が必要になると考えられる。現段階において、改訂後の GHG プロトコルがどのようなものになるのかは不明であるため、特定の方法に限定すべきではないと考えられる。

20. 以上の議論を踏まえ、本公開草案の提案（本資料第 11 項参照）を変更せず、法域の当局又は企業が上場する取引所が、温室効果ガス排出を測定するにあたり GHG プロトコル（2004 年）とは異なる方法を用いることを要求している場合、当該方法を用いることができると定めることとしてはどうか。

ディスカッション・ポイント
気候基準案第 51 項ただし書きに関する事務局の分析（本資料第 16 項から第 20 項参照）について、ご質問やご意見があればいただきたい。

Ⅵ. 事務局による提案

21. 以上の検討を踏まえ、気候基準案第 51 項について、次のとおりとすることが考えられるがどうか。

(1) 温室効果ガス排出の測定に関して、次の定めを置く。

① 温室効果ガス排出は、GHG プロトコル（2004 年）に従って測定しなければならない。**（本公開草案から変更なし）**

② ただし、法域の当局又は企業が上場する取引所が、温室効果ガス排出を測定するにあたり GHG プロトコル（2004 年）とは異なる方法を用いることを要求している場合、当該方法を用いることができる。**（本公開草案から変更なし）**

ディスカッション・ポイント
気候基準案第 51 項に関する事務局の提案（本資料第 21 項参照）について、ご質問やご意見があればいただきたい。

以　上

[2] https://ghgprotocol.org

気候基準案からの抜粋

「GHG プロトコル（2004 年）」に基づく温室効果ガス排出の測定

51.　第 46 項(1)に関連して、温室効果ガス排出は、「温室効果ガスプロトコルの企業算定及び報告基準（2004 年）」（以下「GHG プロトコル（2004 年）」という。）に従って測定しなければならない。

ただし、法域の当局又は企業が上場する取引所が、温室効果ガス排出を測定するうえで異なる方法を用いることを要求している場合、当該方法を用いることができる。

BC109.　本基準は、「GHG プロトコル（2004 年）」に従って温室効果ガス排出を測定しなければならないとしている（第 51 項参照）。これは、「GHG プロトコル（2004 年）」が、最も一般的に用いられているガイダンスであるとされており（IFRS S2 号 BC88 項）、また、用いることができる測定方法の範囲を狭めることにより、開示の比較可能性を高めることになると考えられたためである。なお、「GHG プロトコル（2004 年）」は、単一の文書であり、他のガイダンスは含まれない（IFRS S2 号 BC86 項）。

BC110.　「GHG プロトコル（2004 年）」は、当委員会以外の第三者が定めており、今後、定期的に更新されることが期待されているが、更新される場合、当委員会の適正手続に従わずに変更されることになる。この点、ISSB の考え方（IFRS S2 号 BC90 項）と同様に、今後、仮に「GHG プロトコル（2004 年）」が更新された場合は、更新によって起こり得る影響を当委員会において評価したうえで、当委員会の適正手続に則って本基準を改正し、更新されたものを参照することにする予定である。

「GHG プロトコル（2004 年）」とは異なる方法に基づく測定

BC112.　IFRS S2 号では、「GHG プロトコル（2004 年）」に従って温室効果ガス排出を測定することが要求されている（IFRS S2 号第 29 項(a)(ⅱ)）ものの、我が国を含む複数の法域（日本、オーストラリア、中国、フランス、韓国、台湾など）において、法令等により、自国の測定方法に従って温室効果ガス排出を報告することが既に要求されている場合があるとされている（IFRS S2 号 BC88 項）。このような状況においても「GHG プロトコル（2004 年）」に従って温室効果ガス排出を測定することを要求した場合、追加のコストが生じる可能性があることから、本基準では、法域の当局又は企業が上場する取引所が、温室効果ガス排出を測定するうえで異なる方法を用いることを要求している場合、当該方法を用いることができるとしている（第 51 項ただし書き参照）。

BC113.　BC112 項について、例えば、我が国の温対法に基づく温室効果ガス排出量の報告は、「法域の当局又は企業が上場する取引所が、温室効果ガス排出を測定するうえで異なる方法を用いることを要求している場合」に該当すると考えられる。

BC114. 状況によっては、企業の特定の部分に関する温室効果ガス排出、又は企業の温室効果ガス排出の一部（例えば、スコープ 1 温室効果ガス排出及びスコープ 2 温室効果ガス排出のみ）について開示を行うことが、法域の当局によって要求されている場合がある。このような場合であっても、当該法域の要求事項によって、本基準が要求している、報告企業全体としてのスコープ 1 温室効果ガス排出、スコープ 2 温室効果ガス排出及びスコープ 3 温室効果ガス排出の絶対総量を開示することは免除されない。

BC115. また、企業によっては、温室効果ガス排出の測定について「GHG プロトコル（2004 年）」以外の方法を用いることを選択している場合も考えられる。この場合、本基準を適用することによって、測定方法を変更し、「GHG プロトコル（2004 年）」を用いることが要求されることになる。この点、本基準は、移行のコストを考慮し、経過措置を定めている。すなわち、本基準を適用する最初の年次報告期間の直前の年次報告期間において、温室効果ガス排出の測定に「GHG プロトコル（2004 年）」又は法域の当局若しくは企業が上場する取引所が要求している方法（第 51 項ただし書き参照）以外の測定方法を用いていた場合、本基準を適用する最初の年次報告期間においてのみ、当該測定方法を用いることができる（第 104 項(1)参照）。

IFRS S2 号「気候関連開示」からの抜粋

29　企業は、産業横断的指標カテゴリーに関連する次の情報を開示しなければならない。

(a) 温室効果ガス ― 企業は、次のことを行わなければならない。

(i) CO_2相当のメートル・トンで表される、報告期間中に企業が生成した温室効果ガス排出の絶対総量（absolute gross）を開示する（B19項からB22項参照）。これは、次のように分類する。

(1) 「スコープ1」の温室効果ガス排出

(2) 「スコープ2」の温室効果ガス排出

(3) 「スコープ3」の温室効果ガス排出

(ii) 「温室効果ガスプロトコルの企業算定及び報告基準（2004年）」に従って企業の温室効果ガス排出を測定する。ただし、法域の当局又は企業が上場する取引所が、企業の温室効果ガス排出を測定するうえで異なる方法を用いることを要求している場合を除く（B23項からB25項参照）。

「IFRS S2 号『気候関連開示』に関する結論の根拠」からの抜粋

測定のアプローチ、インプット及び仮定

BC86　ISSBは、企業が、「GHGプロトコルのコーポレート基準」に従って企業の「スコープ1」、「スコープ2」及び「スコープ3」の温室効果ガス排出を測定することを要求されることを決定した。公開草案に対するコメント提出者のほとんどは、「GHGプロトコルのコーポレート基準」の使用の提案に同意した。しかし、一部のコメント提出者は、温室効果ガス排出を測定するための他の方法が一部の法域ではより一般的に用いられているとコメントした（BC88項参照）。ISSBは、測定の共通の基礎を提供するためにIFRS S2号において「GHGプロトコルのコーポレート基準」を参照することを決定した。さまざまな測定アプローチが「GHGプロトコルのコーポレート基準」において利用可能であるが、ISSBは、この単一の参照文書を用いて、認められる測定アプローチの範囲を狭めることによって、企業の開示の比較可能性を改善することになると結論付けた。この決定は、「GHGプロトコルのコーポレート基準」は世界中及びほとんどの法域の企業が用いている支配的な方法であるというISSBの理解からも情報がもたらされた。

BC87　IFRS S2号における温室効果ガス排出の測定に関する要求事項は、大部分は「GHGプロトコルのコーポレート基準」に基づいている。この温室効果ガス排出の測定方法を用いることにより、次の共通のアプローチ及び原則を提供するためである。

(a) 企業が、自身の温室効果ガス排出を忠実に表現する温室効果ガス排出インベントリーを作成することを可能にする。

(b) 温室効果ガス排出インベントリーの調製のための支配的な企業の実務に整合する。

(c) 温室効果ガス排出の算定及び開示におけるさまざまな企業間の一貫性及び透明性を促進する。

IFRS S2号は温室効果ガス排出の測定のための基礎として「GHGプロトコルのコーポレート基準」を参照しているが、IFRS S2号は企業が「スコープ3」の温室効果ガス排出の測定に含めることが要求されるカテゴリー及び当該排出を測定するために使用することが要求されるインプットなどの追加的な要求事項も示している。ISSBは、IFRS S2号における具体的な要求事項は「GHGプロトコルのコーポレート基準」との不整合がある場合においても適用しなければならないことに留意した。

BC88 「GHGプロトコルのコーポレート基準」は、温室効果ガス排出の測定について最も一般的に用いられている基準であり、多くの法域（ブラジル、インド、メキシコ、フィリピン及び英国を含む。）で直接参照されている。しかし、一部の法域は、国内の測定スキームに従って、自身の排出を報告することを企業に要求している。こうした法域には、オーストラリア、中国、フランス、日本、韓国及び台湾が含まれる。これらの法域（及び温室効果ガス排出の測定について他のアプローチを使用することを企業に要求している他の法域）の企業は、IFRS S2号の要求事項を満たすにあたり追加のコストが生じる可能性がある。この問題に対応するため、ISSBは、企業が法域の当局又は当該企業が上場している取引所によって自身の温室効果ガス排出を測定するために「GHGプロトコルのコーポレート基準」とは異なる方法を用いることが要求される場合、企業は当該方法を用いることが容認されることを確認した。ISSBは重複した報告を避けるためにこの救済措置に同意し、企業がIFRS S2号を適用する結果（result）、自身の温室効果ガス排出を測定するために「GHGプロトコルのコーポレート基準」と別の方法の両方を用いることが要求されることとなる場合にのみ適用することに同意した。

BC89 企業によっては、温室効果ガス排出の測定について他の方法を用いることを選択している。公開草案に対するコメント提出者の一部は、これらの企業が現在用いている方法を変更し、代わりに「GHGプロトコルのコーポレート基準」を用いることを要求される場合のコストに関して懸念を示した。これらのコメント提出者は、そのような企業は、自身の温室効果ガス排出を測定する方法を、自身で選択することが認められるべきであると主張した。BC86項で述べたように、ISSBは、温室効果ガス排出の測定についての共通のフレームワークを参照することは、企業の開示間の比較可能性を改善することになると結論付けた。しかし、これらのコメント提出者の懸念を和らげるため、ISSBは限定的な期間について救済措置を提供した。この救済措置は、IFRS S2号の適用開始日の直前の年次報告期間において他の方法を用いた企業に対し、IFRS S2号の適用初年度に当該方法を引き続き用いることを容認している（BC166項からBC169項参照）。

BC90 公開草案に対するコメント提出者の一部は、第三者が定める方法を用いることを企業に求めるIFRS S2号の要求に関して懸念を示し、当該方法への変更はISSBの統制の範囲外となり、IFRS財団のデュー・プロセスに従わないことになると考えた。「GHGプロトコルのコーポレート基準」は2001年に最初に公表され、温室効果ガス排出の測定方法を明確化するために定期的に更新されることが期待されている（expected）。ISSBは、これらのコメント提出者の懸念を考慮し、IFRS S2号は2004年版の「GHGプロトコルのコーポレート基準」を参照することを決定した。これは公開草案の公表時（2022年3月31日）に利用可能な最新版であった。仮に「GHGプロトコルのコーポレート基準」が更新された場合、ISSBは当該更新を反映するための変更を提案する前に、当該変更によって起こり得る影響（effects）を評価する。ISSBはこの評価を行い、IFRS財団のデュー・プロセスに従って変更案に対するフィードバックを求めた後にのみ、「GHGプロトコルのコーポレート基準」の修正版への参照を含めるようにIFRS S2号を更新する。